

Salo de Carvalho
Organizador

Leituras Constitucionais do Sistema Penal Contemporâneo

Autores:

Alexandre Wunderlich
Aramis Nassif
Bruno Heringer Júnior
Cláudia Marlise Alberton
Daniel Gerber
Felipe Cardoso Moreira de Oliveira
Francis Rafael Beck
Gilberto Thuns
Lenora Azevedo de Oliveira
Marcelo Machado Bertoluci
Natalia Gimenes Pinzon
Pablo Rodrigo Alflen da Silva
Paula Gil Larruscahim
Ronya Soares de Brito e Souto
Thaís Prestes Veras

LUMEN JURIS | editora



A Incompatibilidade entre a Criminalização do Inadimplemento de Tributos e o Direito Penal Garantista*

Marcelo Machado Bertoluci

Introdução

Como primeiro passo, é fundamental lançarmos um olhar retrospectivo sobre a legislação penal brasileira – para nos darmos conta do quanto o Estado-legislador tem incrementado o seu poder de ação por meio de leis interventivas da liberdade individual, infelizmente marcadas pelo utilitarismo penal. É nossa intenção produzir uma crítica amparada na análise principiológica, considerando que a criminalização em pauta decorre de duas marcantes crises (do Estado Interventivo e do Estado Fiscal), caracterizando marca indelével da violência institucional. Tal crítica privilegia-se por uma concepção interdisciplinar de saberes – abarcando pontos relevantes desde a pouca valoração do patrimônio público por nossa sociedade até a perquirição sobre o conceito vago e impreciso de “coisa pública” e sua baixa representatividade.

Diante dessa problemática, assumimos o compromisso de discutir o tema tendo como norte os modernos critérios político-criminais, embasados nos iluminadores princípios da proporcionalidade e isonomia aplicáveis no Estado Democrático de Direito.

Respeitaremos os princípios do Direito Penal garantista, pleiteando uma revisão da criminalização do inadimplemento de tributos e contribuições, mediante um (re)pensar do atual sistema, enfocando a necessidade da descriminalização da conduta com vistas ao seu

* Este texto compreende a síntese enxuta da Dissertação de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais – PUCRS, apresentada à Banca Examinadora em 2001, e representa um estudo sobre a problemática advinda do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, que abarca a criminalização do inadimplemento de tributos e contribuições. O enfoque procura relacionar a baixa valoração social que a sociedade brasileira dá ao bem jurídico tutelado (o patrimônio público) e o deletério vício da inconstitucionalidade dessa criminalização em especial.

disciplinamento por intermédio do Direito de Intervenção ou do Direito de Mera Ordenação social.

1. As Características do Estado Intervencionista

As transformações ocorridas no século XX modificaram profundamente o papel do Estado, em suas características fundamentais, bem como a relação dos administradores públicos com os governados. Muitos são os fatores que colaboraram para a ocorrência dessas mudanças. A concepção desenvolvida no século XIX, segundo a qual o Estado deveria atuar restritivamente, enfrentou severos questionamentos. Naquele século, "aceitava-se como exceção a interferência do Estado nos assuntos em que fosse predominante o interesse individual, sendo raros os que não eram assim considerados" (STRECK; MORAIS, 2000, 10p. *passim*).

No decorrer da História, houve flagrante alteração nos papéis do Estado – a qual abarcou desde um aparente absenteísmo até a tarefa de intervenção. Para compreender esta mutação, citamos alguns fatores que colaboraram sobremaneira para o desenvolvimento da tarefa interventiva: a Revolução Industrial, com suas conseqüências de proletarização, o advento da 1ª Guerra Mundial, que rompeu a tradição do liberalismo econômico, dilatando as exigências de armamento e evidenciando a necessidade do controle da atividade econômica, como também a Constituição de Weimer e a crise de 1929, que produziram reflexos internacionais, com a intervenção do Estado no domínio econômico. Também contribuiu, para a afirmação do Estado Interventivo, o conjunto de concepções teóricas formuladas pela Igreja Católica, notadamente as Encíclicas Papais conhecidas como "doutrina social da Igreja". A mutação ocorrida resultou num Estado Intervencionista, caracterizado por novas funções, cuja construção teórica (economia e política sempre ligadas) é atribuída a John Maynard Keynes (*apud* VENÂNCIO FILHO, 1998, p. 11).

O nascimento do Estado Interventivo ocorreu num momento marcado pela necessidade de ele zelar pelo equilíbrio adequado dos poderes sociais, bem como de atuar contra os processos de concentração, garantindo, em linhas gerais, a harmonização adequada dos interesses conflitantes. Sabe-se, hoje em dia, que o mercado livre, por princípio, não tem capacidade para resolver satisfatoriamente certos problemas de política econômica e social, dado que está unilateralmente orientado para promover a oferta dos bens mais rentáveis. Ele não promove, ou fá-lo de modo apenas insuficiente, outras tarefas da

comunidade política, como, por exemplo, cuidar da Justiça Social ou assumir tarefas culturais, preservar o meio ambiente natural ou adotar medidas de proteção contra riscos da própria existência.

A transição ocorrida entre o sistema liberal e o sistema intervencionista trouxe, como inegável conseqüência, a busca do bem-estar público, como também a procura pela Justiça Social. As transformações das funções do Estado, igualmente, ocorreram no Brasil, quando a ação do Estado-Providência aumentou sobremaneira: assistência social, proteção ao trabalho, regulação e fornecimento de prestações públicas, políticas sanitárias, habitacionais, urbanas, educacionais, culturais, dentre outras tarefas de fundamental relevância.

Em função dessa própria ampliação das atribuições do Estado contemporâneo, logicamente, a tarefa destinada à obtenção dos recursos públicos torna-se de fundamental importância para a satisfação das múltiplas prestações por ele devidas. A transição operada entre o Estado-Liberal e o Estado-Social pode ser estruturalmente comparada com a transição deste para o denominado Estado Fiscal. NORBERTO BOBBIO (1995, p. 404) leciona com precisão:

R. Goldscheid pôs em relevo a tendência histórica a um progressivo empobrecimento do Estado, já que a burguesia conseguiu criar um Estado dependente, no que respeita à disponibilidade financeira, às suas concessões. Se na época do Estado Absoluto os que detinham o poder representavam igualmente o Estado, e a riqueza do Estado era a sua riqueza, na época do Governo Constitucional, ao contrário, o Estado e a propriedade se separaram. Esta separação originou a dependência – a dependência fiscal – do Estado à sociedade.

Dessa forma, a fonte de recursos para a sustentação de suas obrigações passa a ter preponderância nas pautas de discussão, tanto assim que o Estado Intervencionista necessita um incremento cada vez maior das receitas públicas, a fim de implementar e fazer frente às suas múltiplas funções. Isto porque as exigências da sociedade são cada vez maiores e, por conseguinte, aumentam os desafios do Estado-providência.

1.1. O Estado Intervencionista Brasileiro

Efetivamente, o esforço de agilização da conduta do Estado justificou a sucessiva criação das autarquias e das sociedades mistas;

mas, à medida que esses se desenvolviam, o Estado foi, aos poucos, retirando-lhes a necessária autonomia e flexibilidade. Ocorreu, assim, a chamada "desautarquização das autarquias", fazendo com que lhes fosse aplicado o mesmo regime legal imperante em relação à administração direta na maior parte de suas atividades e na sua relação com os seus funcionários. Após a frustração da solução autárquica, desenvolveu-se a economia mista, cujo declínio, já em 1954, foi previsto pelo Professor BILAC PINTO (1957), mas que, desde então, continuaram a se multiplicar. Por muito tempo, não se admitiu nem a presença do Estado como simples acionista minoritário, nem a gestão realmente privada das empresas mistas, cuja personalidade de Direito privado escondia uma atuação que, mesmo fora da ação monopolista, obedecia de fato a um regime semipúblico, com uma camisa-de-força em matéria de licitações que falseava a adequada competição que deve existir entre atividades comerciais públicas, mistas e privadas.

A criação de novos Ministérios, como o do Trabalho, o da Educação e Saúde, com atividades mais de prestação de serviços do que simples registros burocráticos, indica uma tentativa de modernização e adaptação da estrutura administrativa a novas contingências da vida brasileira. Inicia-se um amplo esforço de elaboração legislativa, com a criação das Comissões Legislativas. E em dois setores principais o Governo Provisório vai estabelecer regime inteiramente novo, prenunciadores do Direito público econômico nascente, o regime das águas e energia elétrica, e o regime das minas. Em ambos os casos, os novos códigos, regulando a matéria, afastam-se claramente das simples disposições privatistas, para dar ao Estado poderes os mais amplos, transformando as relações contratuais de Direito privado em relações de Direito público, nas quais se tinha como objetivo principal o interesse público. A Constituição de 1934 já se enquadra neste novo espírito das Constituições européias do pós-guerra, refletindo o desenvolvimento de uma ordem econômica e social mais consentânea com as aspirações das classes trabalhadoras e com as novas atividades do Estado.

Além do aumento crescente da tarefa interventiva, verificamos no cenário nacional um incremento da ação normativa estatal na seara do Direito Penal: a Carta da República de 1937, que oficializou o período do Estado Novo e estabeleceu a intervenção estatal no domínio econômico, definiu de forma mais explícita que o Estado promulgaria leis mais severas em defesa da economia.

Pode-se perceber que o legislador brasileiro sempre deu atenção especial à propriedade privada e aos detentores do patrimônio. O próprio Código Penal de 1941 evidencia a existência de um descompasso entre a eleição de bens jurídicos e a gravidade das sanções penais.

A política intervencionista é evidenciada na Consolidação das Leis do Trabalho, ditada por Getúlio Vargas em 1943; igualmente o Decreto-Lei nº 7.661/45, originando a Lei de Falências, e o Decreto-Lei nº 7.666/45, punindo atos contrários à ordem moral-econômica.

Em 1946, com o advento da Constituição liberal, a legislação brasileira adotou posição mais flexível, contrariando o rumo à hipercriminalização por meio de uma política normativa implantada no período do Estado Novo.

Ademais, no governo do Presidente Getúlio Vargas, a Lei nº 1.521/51, Lei da Economia Popular, revolucionou a legislação à época. Numa verdadeira hemorragia de novos crimes, esta lei criou mais de vinte tipos penais, adotando uma forma sumária para o seu processamento (art. 10) e implantando o Júri da Economia Popular (art. 12 *usque* 30).

Posteriormente, nos anos sessenta, aparece a Lei nº 4.137/62, com o intuito de intervir no domínio econômico.

Nesse período, destacaram-se, ainda, as Leis nº 4.395 e nº 4.728, ambas de 1965. A primeira criou o Conselho Monetário Nacional, dispondo sobre a política e as instituições monetárias, bancárias e creditícias. A segunda disciplinou o mercado de capitais, prevendo medidas para o seu desenvolvimento.

Com a nova Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, é estabelecido que

(...) a ordem econômica tem por fim a realização da justiça social com base nos princípios da liberdade de iniciativa, valorização do trabalho como condição da dignidade humana, função social da propriedade, harmonia e solidariedade entre os fatores da produção, desenvolvimento econômico e da repressão do abuso do poder econômico.

Em 1986, o Estado (legislador) segue com mais ênfase em sua política de intervenção na ordem econômica, promulgando a Lei nº 7.492, conhecida como a Lei dos Crimes do Colarinho Branco, tutelando o Sistema Financeiro Nacional.

1.2. O Tributo como Instrumento de Arrecadação

Para que o Estado-Providência implemente suas variadas prestações, torna-se imperioso que o instrumento da receita e o aprimoramento das técnicas de instrumentalização das finanças públicas sejam eficazes para viabilizar o custo financeiro da atividade Estatal.

Além da dimensão sociológica e histórica do tributo, outra dimensão é a denominada de caráter normológico (ver DE JUANO, 1990). O poder de tributar representa um aspecto da própria soberania estatal e, além de relação de poder, constitui-se em relação jurídica cuja origem remonta à imposição do vencedor sobre o vencido.

1.3. Os Princípios Estruturais da Tributação

A defesa do sistema tributário e do próprio regime jurídico da tributação opera-se por um conjunto de limitações estatais do poder de tributar. Os princípios básicos do sistema tributário (ver BELSUNCE, 1982, p. 67) representam padrões mínimos de atuação estatal e devem significar manifestação da Justiça tributária.

Por sua vez, os princípios constitucionais tributários, expressos ou implícitos, são os mandamentos nucleares do sistema, seu alicerce e fundamento, definidores de sua lógica e racionalidade (MELO, *apud* ATALIBA, 1984, pp. 35-36).

Dentre os princípios basilares do fenômeno da tributação destacam-se os que mais se relacionam ao presente trabalho: princípio da capacidade contributiva; da economia do tributo; da igualdade jurídica ou isonomia em matéria tributária, os quais, no caso de virem a ser violados, causam uma área de atrito de graves proporções entre o fisco e o contribuinte.

a) Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagra na Constituição de 1946 o princípio da capacidade contributiva.

De acordo como o art. 145, § 1º, os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva representa a potencialidade do sujeito passivo da relação tributária de agregar, ao patrimônio

e necessidades do Erário, recursos que não afetem sua própria possibilidade de gerá-los. Entende-se, por outro lado, como função distributiva de riquezas aquela finalidade estatal de reciclar seus ingressos tributários, permitindo que outras pessoas atinjam capacidade contributiva.

No sistema tributário brasileiro, assistimos à violação do estrutural princípio da capacidade contributiva (MARTINS, 1998, p. 20), sendo muitos os fatores indicativos dessa constante transgressão, a qual causa uma área de atrito de graves proporções entre o fisco e o contribuinte.

b) Princípio de Economia do Tributo

Por considerá-lo exato para este estudo, transcrevemos o conceito do princípio da economia do tributo de autoria de DINO JARACH (1990, p. 304), iluminado por ADAM SMITH:

Consiste este princípio, según la acepción de A. Smith, en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco.

Este princípio tem sido reiteradamente violado no Brasil, sobretudo porque a carga tributária brasileira se apresenta como elevadíssima, marcada pelo excesso de soberania do Estado na área da tributação, chegando, muitas vezes, a apresentar natureza confiscatória.

O Estado Fiscal brasileiro desenvolveu-se rapidamente e a intervenção no domínio econômico ganhou contornos exagerados. Tanto assim que ARNOLD WALD considera ser o Brasil um dos países em que o estado mais intervém na economia (1998, pp. 60-61).

Esta excessiva carga tributária praticada em nosso país impressiona pela profunda ingerência no patrimônio dos governados, configurando, inclusive, ameaça a princípios sagrados, como pondera NABAIS (1998, pp. 233-234) – o qual chega, até, a falar no “domínio da fiscalidade”.

c) Princípio da Igualdade Jurídica ou Isonomia em Matéria Tributária

O princípio da igualdade para o Direito Tributário é a projeção geral de isonomia jurídica, segundo o qual todos são iguais perante a

lei. Apresenta-se como garantia de tratamento uniforme, pelo sujeito ativo da relação tributária.

HUGO DE BRITO MACHADO (1997, p. 37) considera que a igualdade consiste, no caso, "... na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva em função da utilidade marginal da riqueza".

Em virtude das disposições do princípio agora estudado, o fenômeno da tributação deve operar-se tendo em vista a igualdade entre pessoas físicas e jurídicas nas mesmas situações, proibindo-se qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função. Entretanto, como ocorre com os outros princípios, o da isonomia também tem sido violado constantemente no sistema tributário brasileiro.

1.4. Crise do Estado Fiscal

Quando a procura existencial do Estado atinge um determinado grau de intensidade, a continuação do alargamento das prestações públicas de assistência e abastecimento parece já não ser acompanhado por uma aceitação crescente em face do Estado, mas antes por um certo desagrado sentido por largas partes da população.

As disfunções do sistema tributário, juntamente com a inegável violação dos princípios da capacidade contributiva, economia de tributo, bem como igualdade da tributação, acarretam uma verdadeira crise do Estado Fiscal (ver MARTINS, 2000, p. 2).

A crise de legitimação apresenta-se como crise fiscal do Estado, ou seja, como incapacidade da autoridade pública em enfrentar a situação contraditória dos interesses do grande capital e da força de trabalho marginal, existentes dentro do corpo social.

Além disso, as despesas públicas não conseguem prover, devido à diferença crescente entre as saídas desnecessárias e as entradas insuficientes, a distribuição de recursos que satisfaçam às aspirações de uma área cada vez mais vasta de indivíduos, cuja reprodução social só pode ser esperada da expansão das despesas sociais por parte do Estado. A crise fiscal, junto com a crise de legitimação, revela-se, portanto, como uma crise social.

2. O Bem Jurídico Tutelado pelo Artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90

Revelada a crise social, acrescenta-se, a ela, a baixa valoração que a sociedade brasileira dá ao bem jurídico tutelado pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

A importância da análise e compreensão sobre o conceito de bem jurídico mereceu atenção por parte de LUIGI FERRAJOLI, o qual discorre sobre o princípio da necessidade ou da economia das proibições penais, expressado pelo axioma (*nulla lex poenallis sine necessitate*) e também sobre a idéia de máxima economia na configuração dos delitos, expressada pelo princípio *nullum crimen sine necessitate* (1997, p. 467).

Esse autor aduz que, com o renascimento da cultura penal liberal e democrática, o conceito de bem jurídico recuperou o caráter garantista, não sendo possível, no entanto, o alcance de uma definição exclusiva e exaustiva da noção de bem jurídico (FERRAJOLI, 1997, 467p. *passim*).

A necessidade de conter os excessos criminalizadores dá origem ao entendimento de que o Direito Penal tem por objeto não a tutela de direitos subjetivos, mas a de bens jurídicos. Todavia, no decorrer do século XIX, sustentava-se que a proteção do Direito Penal devia se estender além dos bens de natureza corpórea, incluindo-se na sua área, também, os bens imateriais.

Com o objetivo de buscar o embasamento que permita uma determinação dos bens jurídicos merecedores de tutela penal, limitando, inclusive, essa ação tutelar, surgiu, nesses últimos decênios, o que se pode definir como um processo de constitucionalização dos bens jurídicos penais. É nas Constituições que o Direito Penal deve encontrar os bens que lhe cabe proteger com suas sanções. E o penalista assim deve se orientar, uma vez que nelas já estão feitas as valorações criadoras dos bens jurídicos, cabendo a ele, em função da relevância social destes bens, tê-los obrigatoriamente presentes, inclusive a eles se limitando.

2.1. O fenômeno do patrimonialismo e a valoração social da conduta incriminada

Questão merecedora de investigação diz com a baixa valoração social emprestada pela sociedade brasileira ao bem jurídico tutelado pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, cujas condutas nele tipificadas protegem a ordem tributária (em sentido macro) com o próprio bem tutelado (LOVATTO, 2000, p. 104).

A origem do Estado patrimonial brasileiro representa a expressão de processos sociais e políticos específicos. A análise da problemática do patrimonialismo no Brasil é de vital importância, sobretudo para

compreendermos a dinâmica das relações de poder no contexto da formação de nossas instituições políticas.

Tanto a origem do Estado Patrimonial brasileiro, como seu desenvolvimento e estruturação ainda guardam, em nossos dias, extrema atualidade. Na medida em que, historicamente, o Estado atua objetivando, dentre outras ações, implementar sua dominação na esfera econômica, não é difícil imaginar que a riqueza econômica dos administrados sempre representou parcela imprescindível para o atingimento dos fins estatais.

É flagrante a percepção da nossa sociedade sobre o poder patrimonial do Estado, sobretudo porque verdadeira fúria arrecadadora marca a atuação tributária no Brasil. Somada a esta característica, verificamos uma ação fiscal marcada pelo excesso de tributação, pelas constantes violações dos princípios basilares do Direito Tributário, bem como pelo diminuto retorno das parcelas pecuniárias adimplidas pelos contribuintes em termos de serviços e prestações públicas em geral.

Para SCHWARTZMAN (1982), a história brasileira resume-se na continuidade, sintoma de uma "doença medular, da qual até hoje não conseguiu erguer-se", destacando a idéia de dicotomia entre Estado-sociedade.

A característica patrimonial do Estado brasileiro, o qual é vislumbrado (desde o período colonial) como um instrumento de obtenção de receitas privadas, constitui elemento que colabora sobremaneira para a rasa representatividade dos administradores públicos e, por conseguinte, o distanciamento destes e os administrados. Outro fator que colabora para uma baixa valoração social ao bem jurídico tutelado (patrimônio público-ordem tributária) diz com o conceito vago e impreciso sobre o que seja, efetivamente, a denominada "coisa pública".

Essa difícil visibilidade do conceito abstrato e impessoal de "coisa pública" e, por conseguinte, do que efetivamente represente a expressão "patrimônio público" na sociedade brasileira constitui-se elemento colaborador para a baixa valoração social ao bem jurídico tutelado.

Outro fator acessório, mas que guarda relação com essa baixa valoração, diz com a crise de poder e legitimidade enfrentada pelo Poder Executivo em nosso país. É inequívoco que as pautas tributárias são discutidas e levadas a cabo mediante projetos de lei idealizados pelos administradores públicos, os quais labutam (em termos de tributação) por meio de critérios exclusivamente matemáticos, com o desiderato de aumentar exageradamente a receita pública para fazer frente às intermináveis despesas, oriundas de um

Estado pretensamente social, responsável por uma gama significativa de prestações crescentes e irrenunciáveis. Reforça-se, neste ponto, que, na hipótese criminalizadora em exame, está transparente a forte influência do Poder Executivo. Atingido por uma turbulência constitucional que desaguou em 1964, quando o Poder Militar assumiu o controle dos Poderes Constitucional e Executivo, nosso país viu-se num contexto político e econômico, no qual o Estado detinha meios precários de arrecadação. Para a justificação da tomada de poder repentina e por meios não-convencionais, era imperioso que os novos titulares do poder auferissem receita suficiente para a implementação das reformas pretendidas.

Daí a criminalização de fatos de natureza econômica.

Todavia, o panorama se apresentava inseguro em termos econômicos. As especulações financeiras eram constantes e o Fisco se mostrava com fraco poder de arrecadação – agravado pela própria característica cultural do país, que contribuía, sobremaneira, na profunda falta de comprometimento com a "coisa pública".

Essa problemática agrava-se com o advento da Constituição Federal de 1988. A Carta Magna, eivada de institutos sociais, esbarra, todavia, no entrave constante da pequena massa de contribuintes e da renda nacional em declínio. Somadas a estas circunstâncias, verificava-se a inflação elevada e a necessidade imediata de cumprir os compromissos com a ordem internacional, firmados durante o período do Regime Militar. Nesse contexto atípico e temerário, é promulgada a Lei nº 8.137/90.

Fácil supor, nessa realidade, a má elaboração das leis penais, conforme DOTTE (1998, p. 239), com a agravante que Ordens impostas pela força não se convertem em ordem jurídica (*Ibid.*).

A crise de legitimidade enfrentada pelo Poder Executivo no Brasil não é um fenômeno exclusivamente nosso. Muitos são os indicativos que apontam a falta de interação entre o universo político – leia-se aí Estado e os administrados –, o que provoca indistintamente distanciamento e desconhecimento mútuo, numa circunstância que merece a análise de MICHEL MAFFESOLI (1987, pp. 68-69); este autor, em outra obra (1997, pp. 62-63), considera que o político reduz-se aos interesses econômicos.

Em verdade, verificamos que o distanciamento entre o Poder Legislativo brasileiro e o complexo social é flagrante e extremamente atual. A leitura da legislação criminalizadora do inadimplemento de tributos faz com que imaginemos uma sociedade que, efetivamente, tenha internalizado a real função instrumental dos tributos para a

consecução dos fins do Estado. É evidente que a fúria legislativa criminalizadora de fatos nitidamente distantes do Direito Penal clássico representa um racionalismo exagerado, exemplo de planificação mal concebida. Negligenciou, o legislador brasileiro, no dizer de MAFESSOLI, os "sentimentos" (por não serem racionais) de qualquer coletividade particular.

É ainda distante de nossa realidade o fenômeno denominado "eticização" do Direito Penal Fiscal, o qual exprime uma consciência coletiva no sentido de que o sistema fiscal não visa apenas à sustentação financeira do Estado, mas também à efetivação de maior justiça distributiva dos rendimentos entre os cidadãos, tendo em conta as necessidades de financiamento das atividades sociais do Estado (ver DIAS; ANDRADE, 2000, p. 59).

2.2. Elementos Característicos da Criminalidade Fiscal Contemporânea

Importa verificar quais são as características fundamentais da criminalidade fiscal contemporânea, sobretudo para aferirmos se a hipótese criminalizadora atende eficazmente ao fim arrecadatório idealizado pelo Estado-Legislador brasileiro.

Não pairam dúvidas acerca do objetivo que norteou os produtores da Lei nº 8.137/90. A Exposição de Motivos (EM) 88, de 28.03.90, a qual acompanhou o projeto que deu origem à Lei nº 8.137/90, de 27.12.90, deixa claro que o legislador brasileiro pretendeu implementar estratégias para reforçar o sistema de arrecadação tributária coibindo a sonegação e a evasão, por meio da utilização de sanções penais mais severas. Além deste objetivo, salta aos olhos o fortalecimento do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento espontâneo do tributo ou contribuição, anteriormente do recebimento da peça incoativa.

É notório que o legislador não pretendeu tutelâr abstratamente o valor "honestidade do contribuinte" ou, ainda, proteger o complexo de realização da "política financeira do Estado" informada pelo bem comum, mas, sim, acelerar o ingresso de recursos, como condição inclusive à extinção da punibilidade.

Em verdade, nosso legislador priorizou interesse mediatamente tutelado (crédito tributário), minimizando o imediatamente protegido (fé pública, administração pública). Eis por que, também, dissemos que o Direito Penal foi transformado em mero cobrador de tributos. Parece-nos pouco moralizante essa causa de extinção da punibilidade, haja

vista que, afinal, só o remisso incorrerá na sanção. Quem paga livra-se da pena; quem não paga sofre a sua imposição.

Atrevemo-nos, ainda, a afirmar que, infelizmente, persiste uma escassa inter-relação em termos de desvalor entre o objeto da tutela do crime fiscal e a realidade. Isto significa que são acentuadas, no meio social, a cultura permissiva e a ausência do caráter ofensivo que representa a conduta.

A utilização da pena criminal com fins meramente utilitaristas é sinal tangível de anomalia do sistema legislativo criminalizante e indicativo de que o Direito Penal Econômico, neste particular, mostra-se inoperante para implementar o aumento da receita tributária.

À medida que o Estado criminaliza o inadimplemento de tributos e contribuições, lança mão da última técnica de controle social como demonstração de fracasso no que concerne à utilização das outras formas de atuação.

A criminalização do inadimplemento de tributos representa uma das tantas "reações simbólicas" do sistema legislativo sinalizadoras da inoperância do Estado-Administração em atender minimamente às suas pautas de obrigações.

Resulta inequívoco que a criminalização do inadimplemento de tributos e contribuições não integra nem mesmo o corpo das infrações penais consideradas pertencentes ao Direito Penal Econômico tradicional. Tal constatação, somada à baixa valoração social emprestada ao bem jurídico tutelado, à difícil visualização de autor e vítima, bem como à própria impunidade nesta seara, colabora, sobremaneira, para a ineficácia da atual forma de responsabilização.

Há que se destacar o caráter instrumental do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. É flagrante que a tipificação não tutela um bem jurídico facilmente perceptível e valorado pela sociedade brasileira. Lamentavelmente, deparamo-nos com a edição de uma norma penal destinada a instrumentalizar o cumprimento de normas extrapenais, dada a ineficácia da atuação estatal na seara tributária, quer em nível de atuação legislativa, quer em práticas administrativas (ver OLIVEIRA, 1997, pp. 90-147).

A séria questão da utilização das normas penais para instrumentalizar o cumprimento de outras normas extrapenais é enfrentada por SERGIO MOCCIA (1999, p. 34), que destaca que a crise de legalidade e de legitimidade atingiu vários setores do sistema punitivo, deixando emergir a ineficácia das estruturas institucionais oficiais.

Outro ponto que deslegitima a criminalização do inadimplemento de tributos refere-se à própria impunidade. Muitos são os fatores que podem ensejar a falta de responsabilização penal: a aparência de licitude das ações empreendidas no âmbito da tributação, o notório distanciamento físico entre autor e vítima, a baixa visibilidade social da conduta, a imagem favorável do autor. De outra parte, as “técnicas de neutralização e justificação”, consistentes no conjunto de estratégias que desencadeiam os formadores de opinião pública, no sentido de buscar a execração pública do “sonegador”. É comum, de outro lado, que a infração seja apresentada como “uma prática normal e generalizada”, ou que está de acordo com a “moral de fronteira” ou com os níveis éticos do mundo dos negócios ou, ainda, com a moral do êxito de nossa sociedade, ou que o infrator seja apresentado como um criador de riqueza e de empregos, etc. Igualmente, as inúmeras deficiências da legislação tributária, muitas vezes de técnica deplorável, fazem com que a tipificação penal não seja evidente. Como visto, a persecução penal da “criminalidade não-convencional” encontra várias dificuldades.

Somam-se outros fatores tendentes a legitimar a ineficácia do atual sistema penal, como a sua própria incapacidade operacional, na medida em que suas deficiências são por demais conhecidas: a seletividade e a corrupção institucional.

O Direito, principalmente o Penal, encontra-se em descrédito, desprestigiado. Tanto assim que ZAFFARONI (1999) conclui que o atual discurso penal “... é, portanto, irracional, porque lhe faltam ‘coerência interna’ e ‘o valor de verdade enquanto à operatividade social’”.

O alto índice de “cifra negra” existente representa a disparidade entre o exercício de poder programado e a capacidade dos órgãos oficiais.

Outro ponto conflituoso relaciona-se à própria linha divisória entre a figura do sonegador e do inadimplente de tributos. Não há dúvidas de que o ilícito tributário merece severa sanção. É notória a complexidade e são muitas as dificuldades de compreender o fato tributo (fato social, econômico e jurídico), fazendo com que haja confusão, posto que, como complexo, o fato não pode ser visto unicamente sob a ótica do administrador público, ou do jurista, ou do economista. O tributo visto apenas pelo lado do resultado para o administrador público representa, apenas, receita tributária, desprezando o ordenamento jurídico (ver MESQUITA, 1999, p. 181).

Entendemos que o legislador brasileiro, ávido por recursos, afirmando cada vez mais o traço do patrimonialismo, pratica flagrante

ato de violência ao buscar, nas sanções de natureza criminal, o instrumento de coação necessário para que os súditos recolham devidamente as exações fiscais, abastecendo os cofres impessoais e invisíveis e alimentando, por conseguinte, o projeto político. Demonstrado está, indelevelmente, um perigoso traço da violência institucional, principalmente se considerarmos o termo violência na conceituação de RUTH M. CHITTÓ GAUER (1993, p. 13).

A palavra violência significa constrangimento físico ou moral, uso da força, coação, torcer o sentido do que foi dito, estabelecer o contrário do direito à Justiça – que se baseia faticamente no dado, dar-se a ética –, negar a livre manifestação que o outro expressa de si a partir de suas convicções.

A criminalização do inadimplemento de tributos é sintoma inequívoco do Direito Penal Simbólico, uma vez que o legislador, ao submeter o comportamento em apreço à normatização penal, além de pretender o aumento da receita pública, busca difundir, na sociedade brasileira, uma falsa impressão de segurança jurídica. Ignora-se a advertência de que mais leis, mais juizes, mais prisões, significam mais presos, mas não necessariamente menos condutas indesejáveis. Verificamos que a intervenção do sistema penal, nesta seara, resulta em intervenção sobre os problemas e anomalias do sistema tributário e não uma resposta sobre suas raízes. Assim, o Direito Penal reage com rigor fora de proporção, preocupando-se seletivamente com alguns indivíduos.

Verificamos, como nítido exemplo, a Lei Complementar nº 105, de 10.01.01, que instituiu as hipóteses da quebra do sigilo financeiro, passando a ser mais um diploma legal tendente a conter os “sonegadores” por meio de expediente dissimulado e eivado do vício da inconstitucionalidade. Em seu art 1º, *caput*, está definido que o sigilo das operações financeiras é a regra, elencando, em seus parágrafos 3º e 4º, algumas exceções: no § 3º é dito que “as trocas de informações, entre instituições financeiras, para fins cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, desde que observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil”. Todavia, o § 4º dispõe: “Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios ou falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para adequada apuração dos fatos”. Desta forma, independentemente do crivo jurisdicional, fica ao

arbitrio do Fisco investigar um cidadão ou uma empresa ao seu bel-prazer, no caso de "falhas ou incorreções" em informações que nem mesmo são prestadas pelo contribuinte, mas sim pelas instituições financeiras que controlam sua movimentação. A garantia Constitucional da intimidade da vida privada cai por terra segundo este perigoso dispositivo legal. Desconheceu, o legislador, que o sigilo bancário é espécie do sigilo de dados e aspecto da personalidade do cidadão, estando preservado no art. 5º, X e XII, da Constituição Federal, cláusula pétrea de primeira geração e somente vulnerável por decisão fundamentada da Autoridade Judiciária competente.

3. Teoria do Garantismo Penal

Cumpre, neste momento, analisar a atuação legislativa estatal consistente na criminalização do inadimplemento de tributos à luz do sistema garantista. Idealizado por LUIGI FERRAJOLI (1997), este sistema apresenta-se como uma construção teórica tendente à análise, não somente das formas de produção das leis e outros atos normativos, mas, também, visando à investigação acerca dos conteúdos substanciais das leis, vinculando-os normativamente aos princípios gerais do sistema jurídico, bem como aos valores albergados pelas Constituições. Tal investigação é instrumentalizada através de técnicas de garantia em três níveis: no nível da teoria do Direito, por meio de uma revisão da teoria da validade; no nível da teoria política, por meio da revisão da concepção puramente processual da democracia; e, por último, no nível da teoria da interpretação e da aplicação da lei.

O modelo teórico construído por esse autor, denominado modelo garantista de Direito Penal, apresenta um conjunto de condições *sine qua non* para afirmar a responsabilidade penal e aplicar a pena. Segundo esta construção, na ausência de qualquer uma das condições, é proibido castigar; são os seguintes os seus axiomas:

Nulla poena sine crimine; Nullum crimen sine lege; Nulla lex (poenalis) sine necessitate; Nulla necitas sine iniuria; Nulla iniuria sine actione; Nulla actio sine culpa; Nulla culpa sine iudicio; Nullum iudicium sine accusatione; Nulla accusatio sine probatione; Nulla probatio sine defensione.

Na esteira desses axiomas propostos por FERRAJOLI, pode-se, ainda, representar um sistema ideal de Direito Penal com vistas à proteção dos direitos individuais, da seguinte forma: a) pena somente com crime; b) crime somente com lei anterior que o defina como tal; c) lei definindo o que seja crime somente com necessidade; d) necessidade de definição como crime somente com lesão externa; e) lesão externa somente com ação; f) ação somente com culpa; g) culpa somente com julgamento; h) julgamento somente com acusação separada de quem decide; i) acusação somente mediante comprovação; j) comprovação somente com defesa. Neste caso, os postulados de a a f representam as garantias penais, e os de g a j, as processuais.

LUIGI FERRAJOLI (1997, pp. 851-852) explicita as três acepções de garantismo, citando, por primeiro, a relativa ao Estado de Direito e seus níveis de normas e de deslegitimação:

Según una primera acepción, "garantismo" designa un modelo normativo de derecho: precisamente, por lo que respecta al derecho penal, el modelo de 'estricta legalidad' SG propio del estado de derecho, que en plano epistemológico se caracteriza como un sistema cognoscitivo o de poder mínimo, en el plano político como una técnica de tutela capaz de minimizar la violencia y de maximizar la libertad y en el plano jurídico como un sistema de vínculos impuestos a la potestad punitiva del estado en garantía de los derechos de los ciudadanos. En consecuencia, es "garantista" todo sistema penal que se ajusta normativamente a tal modelo y lo satisface de manera efectiva.

Em uma segunda acepção, "garantismo" designa uma teoria jurídica de validade e efetividade,

(...) como categorías distintas no sólo entre sí, sino también respecto de la "existencia" o "vigencia" de las normas. En este sentido, la palabra garantismo expresa una aproximación teórica que mantiene separados el "ser" y el "deber ser" en el derecho; e incluso propone, como cuestión teórica central, la divergencia existente en los ordenamientos complejos entre modelos normativos (tendencialmente garantistas), y prácticas operativas (tendencialmente anti-garantistas), interpretándola mediante la antinomia – dentro de ciertos límites fisiológica y